CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER

van 17 september 1998 *

A — Inleiding

1. In deze zaak heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel (België) een vraag gesteld over de belastingheffing bij de verhuur van onroerende goederen overeenkomstig de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [1] (hierna: „Zesde richtlijn"). Zij wenst met name te vernemen, of een door een lidstaat — in casu België — verleend recht om bij de anders van belasting vrijgestelde verhuur van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen, met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken. Door dat keuzerecht kan de belastingplichtige afzien van de normaliter toepasselijke belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen en in de plaats daarvan kiezen voor heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en — daarmee samenhangend — het recht op aftrek van voorbelasting. [2]

2. Volgens verzoekster in het hoofdgeding, de firma Belgocodex (hierna: „verzoekster"), kan een lidstaat die een dergelijk keuzerecht heeft verleend, dat recht niet met terugwerkende kracht intrekken. In 1990 verwierf zij in onverdeeldheid 25 % van een gebouwencomplex dat daarna geheel werd gerenoveerd om er kantoren en winkels in te richten. Verzoekster gebruikt het gebouw niet zelf, maar heeft het verhuurd aan een belastingplichtige die het gebruikt in het kader van zijn economische activiteit. Zij vordert aftrek van voorbelasting met betrekking tot de kosten van de renovatiewerken, die duurden van 1990 tot 1993.

3. De verhuur van onroerende goederen is krachtens artikel 13, B, van de Zesde richtlijn normaliter vrijgesteld van belasting. Onder de titel „Overige vrijstellingen" is daarin het volgende bepaald:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — PB L 145, blz. 1.

2 — Anders wordt over de inkomsten uit de verhuur inkomstenbelasting of een soortgelijke belasting geheven.

(...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen (...)"

4. Krachtens artikel 13, C, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten evenwel de mogelijkheid scheppen om de verhuur van onroerende goederen aan belasting te onderwerpen. Artikel 13, C, bepaalt dienaangaande het volgende:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

(...)

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

5. Bij een wet van december 1992, waarbij in het Belgische BTW-wetboek een artikel 44, § 3, sub 2, c, is ingevoegd, heeft België van de in artikel 13, C, bedoelde mogelijkheid gebruik gemaakt. Krachtens die bepaling is aan BTW onderworpen „de verhuur van (...) gebouwen (...) aan een belastingplichtige voor de behoeften van zijn economische activiteit, wanneer de verhuurder kennis heeft gegeven van zijn bedoeling het onroerend goed met voldoening van de belasting te verhuren; de Koning bepaalt de vorm van de keuze, de wijze waarop ze moet worden uitgeoefend, evenals de voorwaarden waaraan het verhuurcontract moet voldoen". De wet is op 1 januari 1993 in werking getreden. De Koning heeft evenwel nooit de in de wet voorziene uitvoeringsbesluiten vastgesteld.

6. Volgens verzoekster kan zij voor belastingheffing opteren en derhalve voorbelasting aftrekken. De Belgische regering beschouwt de verhuur en de verpachting van onroerende goederen daarentegen als een van belasting vrijgestelde activiteit. Zij baseert zich daarvoor op het feit dat artikel 44, § 3, sub 2, c, van het Belgische BTW-wetboek bij een wet van juli 1994 met terugwerkende kracht is ingetrokken. Bovendien kon de keuzemogelijkheid geen rechtsgevolgen hebben, daar de Koning nooit uitvoeringsbesluiten heeft vastgesteld.

7. Eens verleend, kan de keuzemogelijkheid volgens verzoekster niet met terugwerkende kracht worden ingetrokken. De aldus opnieuw ingevoerde belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen aan belastingplichtigen (de principiële regel in de Zesde richtlijn) druist in tegen de neutraliteit en het grondbeginsel van het BTW-stelsel, dat geen uitzonderingen kent. Dit beginsel is neerge-

legd in artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting [3] (hierna: „Eerste richtlijn"). De eerste alinea daarvan luidt als volgt: „Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden." De tweede alinea bepaalt: „Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

8. Daar hij twijfelde aan de uitlegging van de Zesde richtlijn heeft de verwijzende rechter de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 2 van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, waarin het beginsel van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is neergelegd, eraan in de weg, dat een lidstaat — in casu België — die van de in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, bedoelde mogelijkheid gebruik heeft gemaakt en aldus aan zijn belastingplichtigen het recht heeft verleend om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, bij een wet van latere datum dit keuzerecht afschaft en zo de vrijstelling opnieuw in volle omvang invoert?"

3 — PB 1967, blz. 1301.

B — Standpuntbepaling

9. De verwijzende rechter noemt in zijn vraag zowel de Eerste als de Zesde richtlijn. Derhalve moet ik eerst ingaan op de verhouding tussen beide richtlijnen. Artikel 1, eerste alinea, van de Eerste richtlijn bepaalt, dat de lidstaten hun huidige omzetbelastingstelsel vervangen door het in artikel 2 omschreven gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

10. Krachtens artikel 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn moet het bij de Eerste richtlijn ingevoerde BTW-stelsel aan de bepalingen van de Zesde richtlijn worden aangepast. [4]

4 — Artikel 1, eerste alinea, luidt als volgt: „De lidstaten brengen hun huidige stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in overeenstemming met de bepalingen van de volgende artikelen."

11. Volgens de Commissie volgt daaruit, dat de toepassing van het gemeenschappelijk belastingstelsel vooral wordt geregeld door de Zesde richtlijn. Dat betekent ook, dat de regeling van de Zesde richtlijn niet op grond van bepalingen van de Eerste richtlijn inzake het gemeenschappelijk BTW-stelsel in twijfel kan worden getrokken. Dit geldt bijvoorbeeld voor de in de Zesde richtlijn voorziene belastingvrijstellingen. Volgens de elfde overweging van de considerans moet met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen worden vastgesteld. Die gemeenschappelijke vrijstellingen zijn in het kader van het gemeenschappelijke BTW-stelsel en de toepassing daarvan neergelegd in de Zesde richtlijn. Volgens de Belgische regering kunnen zij zeer wel van het algemene stelsel afwijken.

12. De betrokken Belgische regeling moet dus worden getoetst aan de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name artikel 13, B, dat onder meer voorziet in vrijstellingen voor de verpachting en de verhuur van onroerende goederen, en artikel 13, C, dat de lidstaten machtigt, aan de belastingplichtigen het recht te verlenen om in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen. Partijen zijn het erover eens, dat België met de wet van 1992 gebruik heeft gemaakt van de door artikel 13, C, geboden mogelijkheid.

13. Zij zijn het evenwel oneens over de vraag, of die keuzemogelijkheid in casu daadwerkelijk bestond. Volgens de Belgische regering had de wet bij gebreke van door de Koning vastgestelde uitvoeringsmaatregelen geen rechtsgevolgen en kon zij dus zonder meer met terugwerkende kracht worden ingetrokken. Alle partijen stellen, dat de verwijzende rechter daarover dient te beslissen. Veel pleit ervoor dat de wet ondanks het ontbreken van uitvoeringsbesluiten rechtsgevolgen had, daar zij anders niet uitdrukkelijk had moeten zijn opgeheven bij de wet van 6 juli 1994. Zolang de wet bestond, mocht worden aangenomen, dat de uitvoeringsbesluiten nog zouden worden vastgesteld. Voor de geldigheid van de wet waren zij evenwel niet noodzakelijk. Zoals ik al zei, is het echter aan de nationale rechter om daarover te beslissen.

14. Mocht de nationale rechter tot de slotsom komen, dat in casu naar Belgisch recht geen rechten voor de individuele belastingplichtige konden ontstaan, dan moet erop worden gewezen, dat door de intrekking van de wet — die dan geen gevolgen zou sorteren — eventueel het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel kunnen zijn geschonden. Zoals de Commissie terecht betoogt, moet daarvoor worden onderzocht, of de verhuur reeds aan belasting was onderworpen en de belastingplichtige die belasting heeft afgewenteld, dan wel of de voorbelasting kon worden afgetrokken.

15. Ik wil daar nog het volgende aan toevoegen:

De vraag of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 13, C, geboden mogelijkheid, is geen vraag over de omzetting of niet-omzetting van de Zesde richtlijn. Derhalve kan de belastingplichtige ook geen recht op aftrek van voorbelasting ontlenen aan de rechtstreekse werking van de richtlijn. Daar de Belgische regering de betrokken wet heeft vastgesteld en naderhand weer heeft ingetrokken, zou evenwel kunnen worden aangenomen, dat zij zich er als het ware zelf toe heeft verbonden, het keuzerecht van de Zesde richtlijn te verlenen, zodat met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting een parallel met de rechtstreekse werking kan worden getrokken.

16. Komt de verwijzende rechter tot het besluit, dat de Belgische wet een keuzemogelijkheid in de zin van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn heeft geschapen, dan rijst de vraag, of deze mogelijkheid overeenkomstig de Zesde richtlijn weer kan worden ingetrokken. Volgens de Commissie en de Belgische regering moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.

17. Hierbij zij allereerst opgemerkt, dat de richtlijn de lidstaten in het kader van artikel 13, C, veel speelruimte biedt. Zo kan een lidstaat zelf beslissen, of hij het keuzerecht invoert. Als hij dat doet, kan hij bovendien de omvang van en de bepalingen voor de uitoefening van dat recht vaststellen. Nu een lidstaat dus zelf kan beslissen of en hoe hij een dergelijk keuzerecht verleent, zie ik niet in, waarom hij dat recht niet weer zou kunnen intrekken.

18. De Commissie verwijst in dat verband naar het arrest Italittica [5], waarin het Hof besliste, dat de regeling van de Zesde richtlijn — in casu artikel 10, lid 2 — ruim moet worden uitgelegd, daar de gemeenschapswetgever de lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft gegeven.

19. De Belgische regering stelt dienaangaande, dat artikel 13, C, wegens de aan de lidstaten gegeven ruime beoordelingsbevoegdheid kennelijk geen rechtstreekse werking heeft. [6] Naar gemeenschapsrecht stond het de Belgische wetgever dus vrij, al dan niet het keuzerecht te verlenen. Artikel 13, C, belet dan ook niet, dat een lidstaat die mogelijkheid weer intrekt en de regeling van artikel 13, B, handhaaft of (opnieuw) invoert.

20. Verder zij opgemerkt, dat de Zesde richtlijn er in beginsel van uitgaat, dat de verhuur en de verpachting van onroerende goederen van belasting zijn vrijgesteld, ook al is dit een afwijking van het stelsel in de zin van de Eerste richtlijn. Volgens de Zesde richtlijn kan een lidstaat zijn belastingplichtigen de mogelijkheid bieden om voor belastingheffing te kiezen. Ik zie niet in, waarom een lidstaat die

5 — Arrest van 26 oktober 1995 (C-144/94, Jurispr. blz. I-3653).

6 — Zoals ook de Commissie betoogt, is in het arrest Becker erkend, dat artikel 13, B, rechtstreekse werking heeft. Het Hof overwoog onder meer: „Artikel 13, C, verleent mitsdien de lidstaten geenszins de bevoegdheid de in onderdeel B voorziene vrijstellingen op enigerlei wijze aan voorwaarden te binden of te beperken; krachtens die bepaling zijn de lidstaten enkel bevoegd degenen die voor die vrijstellingen in aanmerking komen, in meer of minder ruime mate de mogelijkheid te bieden zelf voor belastingheffing te kiezen, zo zij menen dat zulks in hun belang is" (arrest van 19 januari 1982, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 39).

van deze uitzondering gebruik heeft gemaakt, niet zou kunnen terugkeren naar de basisregel van belastingvrijstelling. Het is daarbij niet relevant, dat de belastingvrijstelling volgens verzoekster eigenlijk een afwijking van het algemene BTW-stelsel vormt. Die mogelijkheid is in de Zesde richtlijn voorzien en kan derhalve, zoals ik al zei, niet indruisen tegen de Eerste richtlijn.

21. Evenmin moet rekening worden gehouden met de regeling die de Commissie aanvankelijk in haar voorstel voor de richtlijn had voorzien. Verzoekster wijst erop, dat de Commissie in haar eerste ontwerp voor de Zesde richtlijn elke verhuur van onroerende goederen voor economische doeleinden aan de BTW wilde onderwerpen. Beslissend zijn echter alleen de belastingvrijstellingen in de Zesde richtlijn, zoals zij uiteindelijk is vastgesteld. Het keuzerecht is dus niet algemeen, maar bestaat enkel wanneer de lidstaat dat recht verleent.

22. Anders dan de Commissie en de Belgische regering meent verzoekster, dat een lidstaat die overeenkomstig artikel 13, C — zo de belastingplichtige daarvoor opteert — de verhuur of verpachting aan belasting onderwerpt, niet op dat besluit kan terugkomen. Zij verwijst in dat verband naar de rechtspraak van het Hof over artikel 28 van de Zesde richtlijn. Krachtens artikel 28, lid 3, kunnen de lidstaten voor een bepaalde overgangsperiode bijvoorbeeld een aantal krachtens artikel 13 vrijgestelde handelingen blijven belasten of de belastingplichtigen de mogelijkheid geven te kiezen voor belasting van de handelingen die op de in bijlage G vastgestelde voorwaarden zijn vrijgesteld.

23. In het kader van de rechtspraak over artikel 28 overwoog het Hof met betrekking tot een Spaanse regeling waarbij bepaalde diensten aan de algemene BTW-regeling waren onderworpen, „dat het Koninkrijk Spanje, na de betrokken diensten bij (...) wet (...) aan de algemene BTW-regeling te hebben onderworpen, zich nadien niet meer kon beroepen op de mogelijkheid om voor deze activiteiten vrijstelling te verlenen overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn". [7] Daarmee werd dus de terugkeer naar de uitzondering verboden; hier gaat het evenwel om een terugkeer naar de regel (de Zesde richtlijn), ook al vormt de daarin voorziene mogelijkheid zelf een uitzondering op de Eerste richtlijn.

24. De aangehaalde rechtspraak kan niet worden toegepast op de verlening van het keuzerecht van artikel 13, C. Artikel 28 maakt deel uit van hoofdstuk XVI van de Zesde richtlijn, met als titel „Overgangsbepalingen". Deze bepalingen betreffen de overgang naar of de aanpassing van nationale regelingen aan de Zesde richtlijn. Daarom geldt de regeling van artikel 28, lid 3, slechts voor een „overgangsperiode". België betoogt terecht, dat het

7 — Arrest van 17 oktober 1991, Commissie/Spanje (C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punt 7).

hier gaat om een tijdelijke toelating voor belastingheffingen of vrijstellingen die niet stroken met de algemene regeling van de Zesde richtlijn. In dat verband heeft het Hof beslist, dat van deze mogelijkheid geen gebruik meer kan worden gemaakt, wanneer een lidstaat een bepaalde materie reeds overeenkomstig de Zesde richtlijn geregeld of aan belasting onderworpen heeft.

25. Volgens verzoekster bestaat de gelijkenis met dit geval erin, dat belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen aan belastingplichtigen indruist tegen het in de Eerste richtlijn neergelegde beginsel van neutraliteit van de BTW. Met een voorbeeld toont zij aan, dat belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen leidt tot ongelijke behandeling en derhalve tot schending van de neutraliteit, naargelang een vennootschap haar onroerend goed zelf gebruikt in het kader van haar economische activiteit of verhuurt. In het laatste geval kan zij renovatiekosten niet als voorbelasting aftrekken. De kosten worden dan doorberekend in de huur en door de huurder afgewenteld op zijn klanten, hetgeen voor de verschuldigde BTW een „sneeuwbaleffect" veroorzaakt.

26. Indien een lidstaat door verlening van het keuzerecht van artikel 13, C, zijn belastingregeling afstemt op de Eerste richtlijn, dan kan hij dat — aldus nog steeds verzoekster — zoals in het geval van artikel 28 niet meer ongedaan maken.

27. De BTW-vrijstelling voor de verhuur en de verpachting van onroerende goederen, die volgens verzoekster in strijd is met het stelsel, is evenwel de basisregel in de Zesde richtlijn. Derhalve zie ik niet in, waarom een lidstaat die gebruikt heeft gemaakt van de in de richtlijn geboden mogelijkheid om een keuzerecht te verlenen, niet naar de basisregel zou kunnen terugkeren. Verzoeksters stelling, dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 13, C, daarop niet meer kan terugkomen, zou betekenen, dat een lidstaat die gebruik maakt van een uitzondering, niet meer kan terugkeren naar de regel. Zoals ik al zei, strookt dat niet met de rechtspraak van het Hof over artikel 28, volgens welke een lidstaat die zijn belastingwetgeving aan de Zesde richtlijn heeft aangepast niet meer kan terugkeren naar de *uitzonderingsregelingen* van artikel 28.

28. Verzoekster baseert haar betoog bovendien op de conclusie in de reeds aangehaalde zaak Commissie/Spanje. Ook daarin kwam de advocaat-generaal tot de slotsom, dat van de mogelijke uitzonderingen van artikel 28 geen gebruik meer kan worden gemaakt, wanneer een met de richtlijn strokende regeling is ingevoerd of gehandhaafd. Zij verwijst met name naar het argument, dat dat in strijd is

„met de aan de richtlijn ten grondslag liggende beginselen van algemeenheid en neutraliteit van de belasting, welke (...) steeds voor ogen moeten worden gehouden wanneer het om de uitlegging van afwijkingsbepalingen gaat". [8] Volgens verzoekster druist herinvoering van de vrijstelling in casu in tegen de neutraliteit en het beginsel van algemeenheid van de belasting, en is zij dus reeds om die reden ontoelaatbaar.

29. In dat verband wil ik er echter op wijzen, dat ook de advocaat-generaal in eerste instantie uitging van de regel van de Zesde richtlijn, en slechts als extra argument de in de Eerste richtlijn neergelegde beginselen van algemeenheid en neutraliteit van de belasting onderzocht. Alvorens hij overwoog, dat belastingvrijstelling niet met die beginselen strookte, had hij gesteld, dat zij *„wegens de duidelijke bewoordingen van de betrokken bepaling"* volstrekt ongerechtvaardigd zou zijn. [9] Daaruit blijkt, dat ook hij de uitdrukkelijke regeling van de Zesde richtlijn beslissend achtte.

30. Bovendien verwees hij naar het arrest Kerrutt, waaruit hij de volgende passage citeerde: „Blijkens haar formulering verzet deze bepaling [artikel 28, lid 3, sub b] zich evenwel tegen de vaststelling van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van reeds bestaande vrijstellingen na de inwerkingtreding van de richtlijn." [10] Ook daaruit kan worden afgeleid, dat hij vooral de regeling van de Zesde richtlijn en de daarin voorziene vrijstellingen en belastingheffingen van belang achtte, en niet de Eerste richtlijn, die enkel het stelsel invoert maar niet de toepassing ervan regelt.

31. In het arrest overwoog het Hof, dat „de verlenging van de overgangsregeling betreffende de BTW-vrijstellingen ná de aanvankelijk voorziene periode geen rechtvaardiging kan vormen voor de mogelijkheid om vrijstellingen te verlenen die de lidstaten niet mochten verlenen. Die mogelijkheid zou immers indruisen tegen het doel van artikel 28, lid 3, sub b, namelijk de geleidelijke aanpassing van de nationale wettelijke regelingen op het hierbedoelde gebied." [11] Daar België echter een in de richtlijn uitdrukkelijk voorziene vrijstelling opnieuw heeft ingevoerd — en geen vrijstelling die het (in de woorden van het aangehaalde arrest) niet mocht verlenen — zie ik niet in, waarom dat de lidstaat verboden zou zijn. Derhalve moet worden vastgesteld, dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 13, C, daarvan kan terugkomen.

32. Ten slotte moet ik nog onderzoeken, of de verlening van het keuzerecht van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn ook *met terugwer-*

8 — Conclusie van advocaat-generaal Tesauro bij het arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 7, blz. I-5079, punt 5.

9 — Conclusie van advocaat-generaal Tesauro, aangehaald in voetnoot 8, punt 5; cursivering van mij.

10 — Conclusie bij het arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 8, punt 5, en arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 17).

11 — Arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 7, punt 9.

kende kracht kan worden ingetrokken. Gelet op reeds ontstane rechten op aftrek van voorbelasting kan dat volgens de Commissie moeilijkheden opleveren. Volgens het gemeenschappelijke BTW-stelsel van de Eerste en de Zesde richtlijn mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de belasting over de toegevoegde waarde aftrekken, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte diensten, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen (artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn). Volgens artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Er is dus een verband tussen de heffing van de belasting en het recht op aftrek van voorbelasting.

33. Het Hof heeft overwogen, „dat volgens het stelsel van de richtlijn degenen die aanspraak kunnen maken op vrijstelling, juist doordat zij van deze mogelijkheid gebruik maken, (...) noodzakelijkerwijze afstand doen van het recht op aftrek van voorbelasting". [12] Het recht op aftrek „maakt namelijk integrerend deel uit van de BTW-regeling, en kan in beginsel niet worden beperkt". [13]

34. Volgens de Commissie betekent dat, dat aan belastingplichtigen die ten tijde van de (eventuele) geldigheid van de Belgische wet voor belastingheffing hebben geopteerd, een recht op aftrek van voorbelasting toekomt, dat hun niet met terugwerkende kracht kan worden ontzegd. De Commissie en de Belgische regering zijn het erover eens, dat deze rechten op aftrek moeten worden geëerbiedigd.

35. De Belgische regering stelt evenwel, dat verzoekster in deze zaak haar keuzerecht niet uitdrukkelijk heeft uitgeoefend. Volgens het Hof kan enkel de belastingplichtige het keuzerecht uitoefenen. [14] Anderzijds kunnen de lidstaten krachtens artikel 13, C, in fine, de bepalingen voor de uitoefening van dat recht vaststellen. Het staat buiten kijf, dat de verwijzende rechter dient te beslissen, of verzoekster in het hoofdgeding haar keuzerecht op geldige wijze heeft uitgeoefend.

36. Partijen zijn het oneens over de vraag, of dat het geval is. Volgens verzoekster heeft zij het nodige gedaan om haar keuzerecht uitdrukkelijk uit te oefenen. Zij heeft voorbelasting afgetrokken en erop gewezen, dat de verhuur eigenlijk moest worden belast. Doorberekening van de BTW was onmogelijk, daar de betrokken uitvoeringsmaatregelen nog niet waren vastgesteld.

37. Volgens de Belgische regering kon de keuze echter slechts geldig zijn, als Belgocodex haar voornemen formeel aan de administratie ter kennis had gebracht en de

12 — Arrest Becker, aangehaald in voetnoot 6, punt 44.

13 — Arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18).

14 — Arrest Becker, aangehaald in voetnoot 6, punt 38.

betrokken belasting op de huur had ingehouden en aan de staat had betaald. Zoals ik al zei, dient de nationale rechter daarover te beslissen met inachtneming van het verband tussen de belastingheffing en het recht op aftrek van voorbelasting.

38. In dit verband wil ik nogmaals wijzen op hetgeen ik in de punten 14 en 15 heb gezegd. Voor de uitoefening van het keuzerecht moet immers hetzelfde gelden als voor de invoering of de geldigheid van het keuzerecht zelf. Ook al laat artikel 13, C, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om het keuzerecht te beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen — en de Belgische wet heeft nog geen dergelijke maatregelen vastgesteld — in deze zaak moet erop worden gewezen, dat de belastingplichtige die van het keuzerecht gebruik maakt, dat recht niet op geldige wijze kan uitoefenen, daar de regering de betrokken maatregelen nog niet heeft vastgesteld. Derhalve mag de lat voor de uitoefening van het keuzerecht niet te hoog worden gelegd, daar anders het in artikel 17 van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek van voorbelasting, dat tot de kern van de BTW-regeling behoort, wordt aangetast. Wanneer het recht om voor belastingheffing te kiezen met terugwerkende kracht wordt afgeschaft, mogen rechten enkel worden ontzegd aan degenen die op geen enkele wijze duidelijk hebben gemaakt dat zij het keuzerecht willen uitoefenen.

C — Conclusie

39. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betrefffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, staat er niet aan in de weg, dat de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, inzonderheid artikel 13, C en B, sub b, aldus worden uitgelegd, dat zij een lidstaat, die van de in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid gebruik heeft gemaakt en aldus aan zijn belastingplichtigen het recht heeft verleend om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, niet verbieden bij een wet van latere datum — zelfs met terugwerkende kracht — dit keuzerecht af te schaffen en zo de vrijstelling opnieuw in volle omvang in te voeren. Dit geldt evenwel slechts voor zover de rechten op aftrek van voorbelasting (in de zin van artikel 17 van de Zesde richtlijn), die zijn ontstaan doordat de belastingplichtige duidelijk heeft gemaakt dat hij het keuzerecht wil uitoefenen, niet worden geschonden."